



Roj: **STS 4213/2016 - ECLI:ES:TS:2016:4213**

Id Cendoj: **28079130022016100367**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **28/09/2016**

Nº de Recurso: **3334/2015**

Nº de Resolución: **2096/2016**

Procedimiento: **Contencioso**

Ponente: **EMILIO FRIAS PONCE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CL 2601/2015,**
STS 4213/2016

SENTENCIA

En Madrid, a 28 de septiembre de 2016

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación para unificación de doctrina número 3334/2015, interpuesto por la mercantil Lavall XXI, SL, representada por la Procuradora Doña Angela Cristina Santos Erroz, y dirigida por el letrado Don Pedro Castellanos Alonso, contra la sentencia de 5 de junio de 2015, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-Leon, con sede en Valladolid, en el recurso núm. 1567/2012, relativo a liquidación provisional practicada por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso administrativo interpuesto por la mercantil Lavall XXI, SL, contra la resolución de 28 de septiembre de 2012 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, estimatoria en parte de las reclamaciones económico-administrativas presentadas contra los acuerdos del Inspector Regional Adjunto en Valladolid de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León, por los que se practica liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004, por importe de 147.511,39 euros, y se impone una sanción.

El Tribunal Económico Administrativo Regional anuló la sanción pero mantuvo la liquidación al considerar no aplicable el régimen especial de las sociedades patrimoniales previsto en el art. 61 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, al encontrarse los inmuebles controvertidos de la reclamante, - dada de alta en el epígrafe 834 del IAE, Servicios de la Propiedad Inmobiliaria e Industria, desde el 1 de abril de 2002 - afectos a una actividad económica de promoción inmobiliaria.

En la instancia, la mercantil discrepó de la calificación, al no haber ejecutado ningún trabajo material de urbanización sobre los terrenos, por lo que no se cumplía el requisito de que más del 50% del activo no estuviere afecto a actividad económica alguna, lo que fue rechazado.

Así, respecto a las fincas rústicas adquiridas en el año 2002, la Sala mantiene que resulta incuestionable la transformación jurídica de las mismas que permitió su calificación como suelo urbanizable delimitado al tiempo de la venta el 15 de julio de 2004 a la sociedad Hegumar la Vega, SA, de unas participaciones indivisas, transformación que tuvo lugar con ocasión del desarrollo del Proyecto de Actuación Sector 2- La Cañada-Villanubla (Valladolid), en el que figuraba como promotora, y que, excluye, por más que la ejecución material de las obras de urbanización no se hubieran iniciado al tiempo de la venta, el concepto genuino de compraventa



sin transformación al que le sería aplicable el artículo 25.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas .

Y en relación con la adquisición a la mercantil Plamuvall de un solar sito en Arroyo de la Encomienda (Valladolid) declara que en el año 2004 ya estaba en curso el proceso de urbanización de las parcelas, con la Junta de Compensación constituida con carácter fiduciaria, siendo indiferente que la formal incorporación como socia no se verificase hasta la fecha en que se documentó la compraventa previa mediante escritura pública de fecha 5 de enero de 2006, momento a partir del cual satisfizo las derramas, no limitando pues la actora su actuación a la compra sin transformación de las parcelas para vender o alquilar, lo que conlleva la existencia de una actividad económica.

SEGUNDO.- Contra la referida sentencia, la representación de la mercantil interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina, aportando como contradictoria la sentencia de 24 de marzo de 2010 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias , referida a una sociedad que también se había acogido al régimen especial de las sociedades patrimoniales, y que exige para que la actividad de compra y venta de terrenos se entienda que es de promoción y, por tanto, constituye actividad económica, una transformación física y jurídica de los mismos, solicitando que se declare " que a los efectos de poder acogerse al régimen especial regulado en el artículo 61 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, la promoción inmobiliaria consiste en el desarrollo urbanístico del suelo para poner en el mercado inmobiliario parcelas que antes no estaban en el mismo por sus condiciones tanto físicas como jurídicas".

TERCERO.- Conferido traslado al Abogado del Estado se opuso al recurso, solicitando sentencia desestimatoria del mismo, con imposición de costas a la parte contraria.

CUARTO.- Remitidas las actuaciones a esta Sección, se señaló para el trámite de votación y fallo la audiencia del día 20 de septiembre de 2016, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Conviene, ante todo, tener en cuenta, los hechos que fueron tenidos en cuenta por la Inspección para considerar que la entidad recurrente no podía acogerse al régimen especial de sociedades patrimoniales por el que había tributado en el ejercicio de 2004, porque más del 50% de su activo estaba afecto a la actividad económica de promoción inmobiliaria. Estos hechos fueron los siguientes:

1. La sociedad fue constituida mediante escritura de fecha 19 de junio de 2001, siendo su objeto social según los estatutos, entre otras actividades: " La tenencia, adquisición, construcción, arrendamiento, explotación, enajenación y administración de fincas urbanas y rústicas, la promoción inmobiliaria y la compra y venta de viviendas y locales en general".

El obligado tributario figuraba dado de alta en el epígrafe 834 del IAE " Servicios de la Propiedad Inmobiliaria e Industria" desde el 1 de abril de 2002, dándose de alta posteriormente en el ejercicio 2008 en el epígrafe 833.1 "Promoción inmobiliaria de terrenos" y en el epígrafe 151.4 " otras producciones de energía".

2. Con fecha 15 de julio de 2004, la entidad vende a la sociedad Hergumar la Vega, SA, la participación indivisa que tenía sobre determinadas fincas derivadas de la adjudicación que se le hizo en el Proyecto de Actuación Sector 2- La Cañada- Villanubla (Valladolid), publicado en el Boletín Oficial de la Provincia de Valladolid en la fecha de 16 de junio de 2004, fincas que se encontraban dentro del Plan Parcial del Sector de suelo urbanizable Residencial " La Cañada".

La entidad figuraba entre los promotores del Proyecto de actuación por el sistema de concierto, y las fincas provenían de la compra realizada el 25 de octubre de 2002 a la sociedad Cerámica Nueva del Duero, SA, de una participación indivisa de una finca rústica.

3. La sociedad conservó parcelas incluidas dentro de los referidos Planes de Actuación con un valor contable de 32.134,44 euros.

4. Con fecha 16 de noviembre de 2004 la entidad vende a Invercadiz, SL, una parcela resultante de la reparcelación del sector A.S.H UA zona A-izquierda, sita en Zaratán, Valladolid.

5. Lavall, XXI poseía otra parcela perteneciente a la Junta de compensación del SAU del Municipio de Arroyo de la Encomienda que tenía carácter fiduciario, habiendo sido adquirida en tres operaciones, la primera en el ejercicio 2002. La Junta de Compensación se había constituido el 4 de junio de 2004 y la entidad había abonado los gastos de urbanización en los ejercicios 2006 y 2007.



6. El obligado tributario adquirió en el ejercicio 2004 una participación del 20% en la sociedad Promociones Villas de Nubla, SL, dada de alta en los epígrafes del IAE 833.1. "Promoción Inmobiliaria de Terrenos" y 833.2 " Promoción inmobiliaria de edificaciones".

7. En la escritura de compraventa otorgada a favor de Hergumar La Vega, SA, se manifiesta que la operación es empresarial, sujeta al IVA.

8. El propio obligado indicó en sus cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil que su actividad económica durante el ejercicio 2003 fue de "promoción inmobiliaria", y durante los años 2004 y 2005 de "Promoción y venta de edificaciones".

SEGUNDO. - La sentencia confirma la conclusión de la Inspección de que la entidad había llevado a cabo una actividad económica de promoción inmobiliaria, teniendo en cuenta la venta efectuada a la sociedad Hergumar La Vega, SA, aunque al tiempo de la transmisión no se hubieran iniciado las obras materiales de urbanización, y la existencia de parcelas aportadas a la Junta de compensación del Municipio de Arroyo de la Encomienda, aunque la formal incorporación como socia no se verificase hasta la fecha en que se documentó la compraventa previa mediante escritura de 5 de febrero de 2006.

Contra la referida sentencia se interpone recurso de casación para unificación de doctrina, considerando la parte que la cuestión que se plantea es la relativa a si para que se considere que un activo, en concreto terrenos, está sujeto a actividad económica es preciso que opere - o no- una transformación física y jurídica de los mismos, a los efectos de poder acogerse al régimen especial que regulaba el art. 61 del Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Se aporta como sentencia de contraste la dictada en fecha 24 de marzo de 2010 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias , que declaró en relación a una entidad, que se había acogido al régimen especial en la declaración de 2003, que no desarrollaba actividad económica alguna al dedicarse exclusivamente a la compra y venta de terrenos, y no a la promoción inmobiliaria, por no haber impulsado, programado o financiado ni una sola obra de edificación.

La parte considera especial clarificar si la transformación ha de ser tanto física como jurídica, para que pueda hablarse propiamente de promoción inmobiliaria, y de ahí que interese un pronunciamiento de que la promoción inmobiliaria consiste en el desarrollo urbanístico del suelo para poner en el mercado inmobiliario parcelas que antes no estaban en el mismo por sus condiciones tanto físicas como jurídicas.

TERCERO.- Dado que el Abogado del Estado opone que entre la sentencia recurrida y la ofrecida de contraste no concurre identidad objetiva y causal, procede analizar el contenido de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias que se aporta como contradictoria.

Dicha sentencia estima un recurso contencioso administrativo interpuesto por una entidad, contra un acuerdo de liquidación girado en 2003, al apreciarse improcedente el régimen especial de las sociedades patrimoniales regulado por los artículos 75 y siguientes de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades .

La controversia versó sobre si la entidad desarrolló una actividad económica, llegando la Sala a la conclusión de que ciertamente como se había alegado, la entidad se dedicaba exclusivamente a la compra y venta de terrenos, y no a la promoción inmobiliaria, "pues nunca ha impulsado, programado o financiado ni una sola obra de edificación, por lo que se diferencia de la empresa con ella vinculada a la que vendió en el ejercicio una parcela segregada de la finca matriz, que había adquirido en el año 2001, con lo que realizó un contrato típico y se sometió al régimen tributario especial de las sociedades patrimoniales al que legalmente podía acogerse".

La fundamentación ofrecida fue la siguiente:

<<Según señala el TEARA no es objeto de controversia entre las partes el cumplimiento o no de los requisitos exigidos por el artículo 75.1 de la LIS , para considerara a la actora como sociedad patrimonial, sin que de lo actuado se deduzca que aquella hubiera realizado actividad alguna en la parcela adquirida, contabilizada como existencias y no como inmovilizado, indicativa de una cualificación de promotor, por lo que no habiéndose comenzado obra alguna de urbanización por la actora, difícil será concluir que exista actividad económica de promoción, como entiende la Administración considerando que existe vinculación entre comprador y vendedor de la parcela segregada que ha sido transmitida para su posterior promoción, en donde la entidad recurrente sería un mero instrumento para desarrollar tal actividad y cuya intervención tiene como finalidad buscar una ventaja fiscal al margen de otro efecto económico relevante, con la consecuencia de que la actora debe tributar en el régimen general del Impuesto al realizar una actividad económica.

Reconocido que la actora cumple las previsiones antes descritas para calificar la actividad como de una sociedad patrimonial o de mera tenencia de bienes que se dedica a la compraventa de terrenos sin disponer



de local ni de personal a su servicio, correspondía a la Administración tributaria probar que dicha actividad no se limitaba exclusivamente a la compra y venta de terrenos, sino que suponía una transformación de los mismos por medio de la promoción inmobiliaria considerada en todo caso como una actividad económica con medios organizativos propios con independencia de disponer de local y personal a su servicio, pues en este supuesto no deben cumplirse dichos condicionamientos al tratarse de una actividad que excede de la simple compraventa y arrendamientos de inmuebles. Sin embargo, la Administración considera la total actividad desarrollada por ambas sociedades vinculadas como una actividad única de promoción inmobiliaria y le da un tratamiento fiscal único, con lo que se hace un juicio de intenciones sobre el conjunto de actividades y relaciones establecidas (constitución de una sociedad, participaciones de unos socios comunes en diversas sociedades, compraventa de una parcela entre sociedades vinculadas), del que se concluye persigue la finalidad de obtener un régimen de tributación beneficioso. En el presente caso, el mero dato de la vinculación no es determinante por sí solo de este juicio o conclusión, aunque pudiera ser un indicio a ponderar en un conjunto probatorio que analizase la posible existencia de circunstancias jurídicas o económicas reales y no meramente teóricas que justificasen la sustantividad de la estructura que por la Administración se dice desplegada con la intención de obtener un ahorro fiscal. Es decir, como dice el Tribunal Supremo, en sentencia de 18 de marzo de 2008, que las decisiones tomadas en el ámbito de la vida económica fuesen creíbles>>.

CUARTO.- Ciertamente el supuesto fáctico que contempla la sentencia de contraste es muy distinto al que se examinó por la sentencia impugnada, y que en base a las circunstancias que tiene en cuenta le lleva a concluir que la actividad de la recurrente era la de promoción inmobiliaria, al existir una ordenación por cuenta propia de medios productivos, viniendo a admitir que, en relación con esta actividad, no han de cumplirse los requisitos del apartado 2 del art. 25 del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se refiere a las actividades de arrendamiento y compraventa de inmuebles, actividades distintas de la promoción inmobiliaria.

En todo caso, y aunque se aceptase la identidad de situaciones pretendida, y la existencia de contradicción en relación a la necesidad del inicio de ejecución material de la urbanización para que pueda hablarse de actividad de promoción inmobiliaria, no cabría aceptar como correcta la doctrina de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, si existen circunstancias singulares que permiten concluir que la verdadera actividad desarrollada es la de promoción inmobiliaria.

Así lo hemos reconocido en la reciente sentencia de 26 de febrero de 2015, cas. 3263/2012, en la que declaramos, frente a la alegación de la entidad de que sólo se podrá considerar iniciada la actividad de promoción inmobiliaria cuando comienza la transformación física del terreno, de acuerdo con la doctrina mantenida por la Dirección General de Tributos, consultas V 1536/2005, de 22 de julio, V- 1840/2005, de 20 de septiembre, V 1505/2008, de 13 de julio, lo siguiente:

<<Hemos afirmado en la sentencia de 3 de abril de 2014 (casación 6437/11, FJ 7º), que la aportación de terrenos por una sociedad, cuyo objeto es, entre otros, la promoción inmobiliaria, a una Junta de Compensación para que los urbanice y le entregue las parcelas resultantes de la ejecución de la unidad de actuación correspondiente no excluye la existencia de actividad empresarial por parte de la compañía que los aporta, y que habrá de atenderse a las circunstancias de cada caso para concluir si ha habido giro económico y, por lo tanto, si los activos están afectos al mismo.

Por ello, en otra sentencia de 3 de abril de 2014 (casación 5019/11, FJ 3º), trayendo a colación algunos precedentes, sentencias de 29 de octubre de 2012 (casación 3847/11), 20 de noviembre de 2012 (casación 1316/10), 10 de mayo de 2013 (casación 4882/11) y 4 de noviembre de 2013 (casación 6388/11), hemos negado que tenga la consideración de sociedad patrimonial una compañía que aportó terrenos a una junta de compensación, que fue la que se encargó de urbanizarlos, vendiendo posteriormente en el mercado inmobiliario las parcelas resultantes que se le adjudicaron, en cumplimiento de su objeto social.

El mismo criterio se sigue en la reciente sentencia de 27 de octubre de 2014, (casación. 4428/2012 en un supuesto de aportación de terrenos por una sociedad para su urbanización (todo su activo) y que, por virtud de la operación de ejecución urbanística, se transformaron en parcelas que enajenó, importando poco que la ejecución urbanística fuera llevada a cabo en este caso por el sistema de cooperación, en el que las obras de urbanización las realiza la Administración con cargo a los propietarios, pues el dato decisivo en nuestra jurisprudencia no es quién desarrolla la actividad material de ejecución urbanística (en el sistema de compensación tampoco la asumen directamente los propietarios, sino a través de una junta de compensación en la que se integran), sino el giro empresarial consistente en contar con terrenos como bienes afectos a la actividad de la compañía que se incorporan a un proceso urbanístico para su transformación y se enajenan a terceros en cumplimiento del objeto social, esto es, la ordenación por cuenta propia de medios de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.



En suma con arreglo al artículo 75. 1a) de la ley de 1995, (61.1 a) del texto refundido de 2004 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), tienen la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas, remitiendo el mencionado precepto a la regulación propia del impuesto sobre la renta de las personas físicas para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a la misma, regulación conforme a la que cabe hablar de tal cuando el contribuyente ordena por cuenta propia medios de producción y recursos humanos, o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (artículo 25.1).

En el presente caso, ante las circunstancias que concurren, hay que reconocer la imposibilidad de acogerse la entidad al régimen especial de sociedad patrimonial, pues no estamos ante simples actos que reflejen voluntad de iniciar una actividad de promoción inmobiliaria y, por tanto, ante meros actos internos de la sociedad, sino ante el ejercicio efectivo de una actividad de promoción inmobiliaria, que se inició con la adquisición de terrenos en 1999 para su aportación a un proyecto de reparcelación que se gestiona a través de una Junta de Compensación fiduciaria, para lo que fue preciso suscribir acuerdos con terceros (Real Murcia, SAD, Gestión de Estructuras Deportivas, S.L) y un convenio urbanístico con el Ayuntamiento de Murcia, al objeto de desarrollar la actuación necesaria, apareciendo como principal responsable , aunque luego la urbanización se encargara a la entidad vinculada Desarrollos Nueva Condomina, siendo el resultado final la adjudicación como consecuencia del proyecto urbanístico de derechos de aprovechamiento urbanístico que fueron objeto de transmisión en el año 2003, antes de la aprobación definitiva del mismo en 2004.

En esta situación, no puede identificarse el momento de afección de los terrenos a la actividad empresarial de promoción inmobiliaria con el inicio de las obras de urbanización, pues el desempeño de dicha actividad empresarial es anterior al inicio de las obras, situándose en el caso de que se enjuicia con la modificación de los Estatutos, y cesión de los derechos urbanísticos por parte del Real Murcia, que determinó una serie de actos previos para situar los terrenos en condiciones de ser enajenados u ofrecidos al mercado una vez urbanizados o estando en curso de serlo>>.

QUINTO.- Por lo expuesto, procede declarar no haber lugar al recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto, lo que comporta la imposición de costas a la parte recurrente, de conformidad con lo establecido en el apartado 2 del art. 139 de la Ley Jurisdiccional , si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado 3 del referido precepto, limita la cuantía máxima a la cantidad de 2000 euros.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido
1.- No ha lugar al recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto por Lavall, XXI, SL, contra la sentencia de 5 de junio de 2015 dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid . 2. Imponer las costas a la parte recurrente con el límite establecido en el último Fundamento de Derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzon Herrero, presidente Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. Certifico.